

Risposta n. 131/2023

OGGETTO: Ludoteca e S.I.P.S.I (Servizi Integrativi e Sperimentali per la Prima Infanzia) – Trattamento IVA – Imponibilità aliquota ordinaria

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.a.s. (di seguito "Istante" "Società", o "Contribuente") dichiara che intende svolgere le seguenti attività:

- a) ludoteca;
- b) servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia (S.I.S.P.I.).

Con riguardo all'attività relativa alla ludoteca, svolta in uno spazio distinto e separato da quello dedicato ai S.I.S.P.I, l'Istante fa presente che trattasi di un servizio:

- i. ludico-ricreativo per il quale non è previsto l'accudimento quotidiano e continuativo dei bambini;

ii. le cui funzioni non sono equiparabili a quelle svolte dai servizi educativi per la prima infanzia, regolati dalla normativa vigente.

La Società precisa inoltre che l'attività di ludoteca verrà svolta in luoghi dove ci sia attenzione particolare alla dimensione ludica, da declinare secondo l'età, il tempo di frequenza e gli spazi disponibili.

Per quanto concerne, invece, i servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia (in seguito "S.I.S.P.I."), l'Istante richiama l'articolo 2, comma 3, del Decreto Legislativo 13 aprile 2017, n. 65, secondo cui i servizi educativi per l'infanzia sono articolati in:

a) nidi e micronidi;

b) sezioni primavera ...;

c) servizi integrativi che concorrono all'educazione e alla cura delle bambine e dei bambini e soddisfano i bisogni delle famiglie in modo flessibile e diversificato sotto il profilo strutturale ed organizzativo.

La Società riferisce che, secondo la definizione della Regione Beta, i S.I.S.P.I. sono servizi integrativi al nido che presentano caratteristiche educative, ludiche, culturali e di aggregazione sociale e che prevedono modalità stabilite di fruizione, caratteristiche strutturali, organizzative e di funzionamento diversificate. Tali servizi, inoltre, non prevedono il servizio di mensa e di riposo dei bambini.

La finalità di tale tipologia di servizio, precisa l'Istante, è quella di offrire il servizio di educazione e socializzazione, proponendo risposte flessibili e differenziate e modulabili alle esigenze delle famiglie dei bambini. L'utenza dei bambini è tra i 12 mesi e i 3 anni di età. Tale servizio è organizzato secondo quanto previsto dalle linee guida

della Regione Beta, non è soggetto alla preventiva autorizzazione, ma deve comunque essere depositato il piano educativo annuale, a firma del responsabile. Deve essere altresì prevista la funzione di coordinamento, svolta dal personale in possesso dei titoli definiti dalla normativa vigente per i servizi alla prima infanzia (o dallo stesso responsabile).

Il piano educativo annuale deve contenere, oltre all'organizzazione del servizio, il programma pedagogico, le indicazioni per l'integrazione dei bambini portatori di handicap e per l'educazione interculturale.

I servizi in oggetto sono soggetti esclusivamente alle norme relative alla sicurezza e alla salute. Pertanto, tali servizi integrativi devono garantire il possesso dei requisiti previsti dalle norme vigenti in materia di urbanistica, edilizia, di sicurezza degli impianti e delle attrezzature, protezione incendi, etc. L'Istante fa presente che il rapporto numerico educatore bambino deve rispettare i parametri indicati dalla normativa in vigore in materia di servizi educativi alla prima infanzia.

Il dimensionamento degli spazi, nel caso di strutture con limitata capacità ricettiva, non deve essere inferiore ai seguenti valori minimi:

- spazi per i bambini: 6 mq netti per bambino (minimo 48 mq);
- spazi per operatori: 15 mq;
- spazi generali: 15 mq.

La Società dichiara altresì che il personale deve essere in possesso dei titoli di studio previsti per gli educatori dei servizi educativi alla prima infanzia.

Ciò premesso, l'Istante chiede di conoscere il trattamento ai fini dell'IVA dell'attività di ludoteca e dei S.I.S.P.I. dallo stesso svolte.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'attività di ludoteca, svolta in spazi distinti rispetto a quelli dedicati ai S.I.S.P.I., sia da assoggettare all'aliquota IVA ordinaria.

Per quanto riguarda, invece, i S.I.S.P.I., la Società ritiene che possano beneficiare dell'esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 21), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") prevista per le *"prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, (...), comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie"*.

Al riguardo, il Contribuente fa presente che:

- nella risoluzione n. 39/E del 2004 è stato chiarito che rientra nella esenzione in esame la gestione di asili nido, se effettuata con proprio personale o con personale misto (proprio o do terzi), ovvero se è affidata in appalto a terzi;

- il legislatore dopo aver elencato determinati organismi (brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani, ecc.) ha utilizzato la locuzione *"e simili"*, volendo in tal senso espressamente indicare che rientrano ugualmente nell'esenzione anche altri organismi che perseguono le medesime finalità assistenziali nei confronti di soggetti degni di protezione sociale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10, primo comma, n. 21), del Decreto IVA dispone l'esenzione dall'IVA per le *"prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e*

simili, (...), comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie".

Con riguardo al caso di specie, è necessario valutare se le attività svolte dall'Istante possano o meno essere ricomprese nel concetto di attività "*simili*" agli asili, utilizzato da legislatore all'interno del numero 21, del primo comma dell'articolo 10 in commento (in seguito, semplicemente "articolo 10, n. 21").

In particolare, nella risoluzione n. 188/E del 2002, in cui l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito ad una fattispecie diversa dagli asili, è stato chiarito che il legislatore:

- coerentemente con quanto previsto dalle disposizioni comunitarie (articolo 13, paragrafo 1, lett. g, della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977), dopo aver elencato determinati organismi (brefotrofi, orfanotrofi, case di riposo per anziani, ecc.) ha utilizzato la locuzione "*e simili*" volendo in tal senso espressamente indicare che rientrano ugualmente nell'esenzione anche altri organismi che perseguono le medesime finalità assistenziali nei confronti di soggetti degni di protezione sociale e che unitamente forniscono anche il vitto, indumenti e tutte le altre prestazioni accessorie, come precisato con le risoluzioni ministeriali nn. 322651 e 345266 rispettivamente del 17.4 1986 e del 17.2.1987 e risoluzione n. 164 del 2005;

- nel far esplicito riferimento alle "*prestazioni proprie*" ha inteso sottolineare l'aspetto oggettivo dell'attività che caratterizza i predetti organismi.

Ciò premesso, per poter stabilire se le attività svolte dall'Istante (i.e. di ludoteca e S.I.S.P.I.) possano beneficiare o meno dell'esenzione ai fini IVA di cui all'articolo 10,

n. 21) è necessario verificare se le prestazioni fornite siano assimilabili a quelle proprie degli asili.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2 del decreto legislativo n. 65 del 2017, risulta che:

- gli asili nidi sono quei luoghi *"che accolgono le bambine e i bambini tra tre e trentasei mesi di età e concorrono con le famiglie alla loro cura, educazione e socializzazione, promuovendone il benessere e lo sviluppo dell'identità, dell'autonomia e delle competenze. Presentano modalità organizzative e di funzionamento diversificate in relazione ai tempi di apertura del servizio e alla loro capacità ricettiva, assicurando il pasto e il riposo e operano in continuità con la scuola dell'infanzia"*;

- i servizi integrativi si distinguono in:

1.spazi gioco, che accolgono bambine e bambini da dodici a trentasei mesi di età affidati a uno o più educatori in modo continuativo in un ambiente organizzato con finalità educative, di cura e di socializzazione, non prevedono il servizio di mensa e consentono una frequenza flessibile, per un massimo di cinque ore giornaliere; (omissis)".

La Deliberazione della Giunta Regionale individua: i) nell'allegato A, gli standard relativi ai requisiti di autorizzazione all'esercizio e di accreditamento dei servizi sociali e di alcuni servizi socio - sanitari della Regione Beta, tra cui rientrano gli asili nido; ii) nell'allegato B, le unità di offerta che possono essere incluse nel Piano Socio Sanitario della Regione Beta. Trattasi di alcune tipologie di offerta che non sono soggette all'autorizzazione all'esercizio, ma entrano a far parte del sistema di offerta dei servizi in quanto previsti dal Piano Sociale Regionale, tra le quali rientrano i Servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia.

Nel menzionato allegato A della Deliberazione della Giunta Regionale, l'asilo nido è definito come "un servizio educativo per l'infanzia di interesse pubblico, organizzato per accogliere i bambini fino ai 3 anni d'età. L'organizzazione deve prevedere la permanenza del bambino con la possibilità di usufruire del pasto e del riposo". Inoltre, risulta che ai fini dell'esercizio di attività di asilo nido è necessario conformarsi a requisiti stabiliti.

Nell'allegato B della Deliberazione della Giunta Regionale, invece, è contemplata la definizione di S.I.S.P.I. Trattasi di *"Servizi integrativi al nido, con caratteristiche educative, ludiche, culturali e di aggregazione sociale che prevedono modalità stabilite di fruizione, caratteristiche strutturali, organizzative e di funzionamento diversificate. Non è contemplato il servizio di mensa e di riposo dei bambini"*.

Alla luce delle normativa suesposta e dalle dichiarazioni contenute nell'istanza relativamente alle modalità di svolgimento dell'attività relativa ai S.I.S.P.I., si ritiene che questa attività si differenzi da quella tipica dell'asilo nido sia con riguardo all'assenza del servizio di mensa, alla mancanza di uno spazio attrezzato per il riposo pomeridiano e alle modalità di funzionamento più flessibili, sia con riguardo alla circostanza secondo cui gli asili devono rispondere a precisi standard di autorizzazione, indicati nel predetto allegato A della deliberazione richiamata, a cui non devono, invece, attenersi i soggetti che, come l'Istante, esercitano attività qualificate quali Servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia.

In altre parole, si ritiene che la Società, non assicurando il servizio di mensa, uno spazio attrezzato di riposo pomeridiano etc., non fornisce servizi assimilabili a quelli propri dell'asilo.

Le medesime considerazioni valgono anche per l'attività di ludoteca svolta dall'Istante. Trattandosi, infatti di un servizio prettamente ludico-ricreativo per il quale non è previsto l'accudimento quotidiano e continuativo dei bambini, la stessa attività non presenta le medesime caratteristiche della prestazione propria di un asilo nido.

Le prestazioni rese dall'Istante (*i.e.* attività di ludoteca e attività di Servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia) non presentano le caratteristiche proprie di quelle rese dall'asilo e, pertanto, le stesse non sono riconducibili tra le prestazioni esenti, di cui all'articolo 10, primo comma, n. 21) del Decreto IVA.

In ogni caso, con specifico riferimento ai Servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia si fa presente che nel caso di specie gli stessi pur presentando caratteristiche e finalità educative, come risulta dal decreto legislativo n. 65 del 2017 e dall'allegato B della Deliberazione della Giunta Regionale, non posso godere neanche della esenzione IVA prevista per le: "*le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS (...)*", ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20), del menzionato d.P.R. 633 del 1972, per i seguenti motivi.

Come chiarito nella circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, la disposizione recata dal citato articolo 10, primo comma n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 132 della Direttiva CE n. 112 del 2006, subordina l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due requisiti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, stabilendo che le prestazioni a cui si riferisce:

a) devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale;

b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

In particolare, relativamente agli organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione, al paragrafo 4 della circolare n. 22/E del 2008, è stato precisato che il riconoscimento utile ai fini fiscali continua ad essere effettuato dai soggetti competenti per materia (Regioni, Enti locali, ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative, ad esempio, con l'iscrizione in appositi albi o attraverso l'istituto dell'accreditamento (*cf.* risoluzione n. 53/E del 15 marzo 2007). Inoltre, al paragrafo 5 della menzionata circolare n. 22/E del 2008, sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, primo comma n. 20) del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.).

Ciò detto, si fa presente che, a seguito di richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha dichiarato che le prestazioni educative rese non sono state finanziate da enti pubblici.

Nel caso in esame, in assenza di una iscrizione in un apposito albo, di uno specifico accreditamento da parte del soggetto competente e della circostanza che le prestazioni educative in questione non siano approvate e finanziate da enti pubblici, non

trova applicazione il regime di esenzione dall'IVA di cui al citato articolo 10, comma primo, n. 20) del DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, alla luce delle considerazioni suesposte, si ritiene che le prestazioni rese dall'Istante relative alla attività di ludoteca e all'attività di Servizi integrativi e sperimentali per la prima infanzia sono soggette all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)